

Title	クラウス・ティプケ著『租税法秩序』全三巻
Sub Title	Klaus Tipke "Die Steuerrechtsordnung", 3 Bände, 1993
Author	木村, 弘之亮(Kimura, Konosuke)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1994
Jtitle	法學研究 : 法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.67, No.11 (1994. 11) ,p.184- 187
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	紹介と批評
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19941128-0184

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

クラウス・ティプケ 著

『租税法秩序』全三巻

Die Steuerrechtsordnung. Von Universitätsprofessor Dr. Klaus Tipke, 3 Bände 1695 Seiten, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Köln 1993, Leinen, 295 DM.
 これが本書評の対象である。

一 ケルン大学の租税法学者クラウス・ティプケ教授は定年退職に先立ち、二年間ドイツ学術会議の研究奨励金 (ein Stipendium des Stifterverbandes für die deutsche Wissenschaft) を得ていた。この奨励金のおかげで同教授は講義負担の免除を受けることができ、約三ヶ年で同教授は「租税法秩序 (Die Steuerrechtsordnung)」のタイトルで三巻本を作成した。

クラウス・ティプケはすでにケルンにおける活動中に最高水準を示すドイツ租税通則法(1)の共同執筆者として、そしてバイブル教科書「租税法」の著者として著名である。この教科書は、一九九四年にかれの後継者ヨアヒム・ラング教授の責任のもとで第一四版として出版された。一九九三年に刊行された「租税

法秩序」こそは、クラウス・ティプケの租税法学のライフワークの頂点をなすものである。かれは、租税法の体系的全体像についてかれの思考の総括を同書でまとめている。そこでは同教授は従前の思考をさらに深化させ、そしてまた多数の新しい思考を提示している。

第一巻において、著者は詳細に租税法学の課題を取り扱っており、そしてドイツにおける租税法の研究及び理論の発展を扱っている(一〇一―一六四頁)。かれは租税法を法秩序全体のなかに位置づけ、そして租税法の体系論を展開している(七七―一三四頁)。これに引きついで、法治国家における租税法の諸原則が叙述されている。これらの原則は例外なく憲法から導き出される。著者はこの章において、すでにかれの著書「租税法正義 (Steuergerechtigkeit)⁽³⁾」に含まれていた思考をさらに深めている。その論述の中心点では、平等原則の理論 (eine Theorie des Gleichheitssatzes) が深まり、かゝ鋭利になつて (三二一―四二二頁)。⁽²⁾この理論は租税法において「課税の平等 (Gleichmäßigkeit der Besteuerung)」として特別な意義を有している。ついで、憲法上の課税の限界について一章があてられている。ティプケによれば、正義に適った、平等な租税負担は、首尾一貫して適用されるべき実質的正義に適った諸原則に基づいて根拠づけられる。正義に適った課税の基本原則として、同時に平等原則の適用に当たったの比較基準として、同教授は応能負担原則を考えている。応能負担原則は立法者による適用に

とって不明確である、という異論に反駁するため、かれは、この応能負担原則を広汎にわたって具体化する（四七〇～五一三頁）。詳細な理由を付して、かれは、人頭税主義及び応益負担原則より応能負担原則を優先している。その際、かれは、倫理原則は根拠づけられないという見解に対し反論している。

第二巻は、第一巻の基礎理論を個別問題に適用している。著者は、個別の現行租税法を、それが——正義に適ったものとして——正当化されるかどうかを照らして、研究している。租税は立法理由書及び文献において、また憲法裁判所によってさまざまな正当化されている。とくに、問題の租税はずっと以前から存在しているとか、国家は当該租税からの歳入を用いているとか、当該租税は多大な歳入をもたらすとか、当該租税が国民に等しく課税しているとか、当該租税は目立たないとか、当該租税は経済的に望ましい、といった理由で正当化されている。タイプケは、ただ一つの本質的正当事由だけを承認する。『個別の租税は、それが正義に適っているということだけによって、正当化される。すなわち根拠づけられる』(五一七頁)。赤い糸のように、個人（反対…企業）にとっては、所得（又は財産から蓄積された所得）以外のものから徴税されるのである。租税は存在しない、という認識が、この作品全体を貫いている。したがって、いづれの人的租税も結局のところ所得に対する租税である。

事業税は、利益すなわち財産から蓄積される利益からもたら

されうる。

以上から著者は次の結論を得ている。租税正義は、ひとりの者が自己の所得の何パーセントを租税として拠出しなければならないか、そしてひとつの企業がその利益の何パーセントを租税として拠出しなければならないかを明確にするそうしたひとつの基準を必要とする。この基準とは、すべての租税（嚮導租税を除いて）にとって応能負担原則である。各個人の租税債務の租税負担合計はこの原則に即応しなければならない。

タイプケは形式的課税要件論（die formale Tatbestandslehre）に異論をはさんでいる。形式的課税要件論は、技術的観点にしたがってのみ租税を秩序づけ、そしてその正当性について配慮していない。タイプケにとって、租税法は技術的法であるのみならず、価値関係的法でもある。かれは租税法を共同社会の法（Gemeinschaftsrecht）と呼んでいる。すなわち、租税法は、国家と国民の関係にかかわる法であるのみならず、本質的には国民相互の関係にかかわる法でもある。国民は、皆、平等的に国民相互の関係にかかわる法であるのみならず、本質的等原則に則して等しく負担を負うべき（連帯社会の）構成員をなしている。各国民は他の各国民に対し、その者もまたかれの税負担（Steuerbeitrag）を納付するよう求める請求権を有する。国民は相互に正義に適った関係にあらねばならない。とりわけ、等しく取り扱われなければならない。しかし、これは、租税法全体を基礎づけているひとつの原則、すべての納税義務者を正義に適って等しく取り扱う原則を求める。この原則はすべての

租税の基礎におかれなければならない。このような基礎は、たんに嚮導作用をもつだけではない。そうしたすべての租税法にかわりあっている。

著者は、最終的に次の結論に達している。所得税、相続税及び贈与税ならびに売上税（付加価値税）だけが——現行法の子細な点は別としても——給付能力に応じた平等課税の原則に合致する。他方、著者はこの原則の観点から、次の税目を消極的に評価している。すなわち、財産税、不動産税、保険税及び嚮導目的に役立たない特別消費税（例、コーヒー税）。かれの理論によれば、すべての所得は所得の類型を顧みることなく等しく取り扱われなければならない。そしてすべての所得支出（消費）はその消費の種類を問わず等しく取り扱われなければならない。なぜ所得税とやらで売上税が許容されるべきかが、問われうる。所得税は、取得された所得に結びついており、売上税はその効果の点で当該支出された所得（用いられた財産を含む）に結び付いている。ふたつの基準は、相互に補充しあっている。著者には、それぞれの長所と短所を補いあっているようにみえる。両方の基準は、それぞれ個別に合理的でもあり、また一緒に作用しても合理的でありうる。

人的租税とやらで、著者はある種の企業税を合理的と考えている。なぜなら、企業もまた国家のサービスから受益しているからである。しかし、タイプケの見解は、次のとおりである。現行の法人税及び事業税は、あらゆる企業について給付能力に

応じた平等課税の原則に合致していない。したがって、税額控除手続を要しない、企業利益に結び付いた統一的な企業税が必要である。企業財産は企業税にとって適当な結節要素でない。同様に特定の事業支出（事業用不動産の取得費又は事業保険の掛け金など）は適切な結節要素でない、と。

応能負担原則に合致する租税（複数）を、著者はひとつの租税法に法典化しようと望んでいる。

第三巻は、最後に、（立法、地方交付金、行政にかかる）課税高権の連邦、州及び市町村への配分、事実解明の手続、法律適用の方法ならびに税理士の協力さらには裁判所による租税法上の権利保護及び租税刑法を扱っている。終章は、租税立法の關係者（法律制定の準備作業をする官僚、政治家（議員を含む）及び利益団体の代表者）の働きをきわめて批判して論じている。たいそう理念の高い作品の各結論は、第三巻の末尾に各章の順に通覧しうるよう要約されている（一五二—一五六頁）。

二 クラウス・タイプケ「租税法秩序」はドイツ及びその他の国々において輝かしい評価を得ている。タイプケはすでにケルン大学での活動以来、カオス状態にある租税法にひとつの体系的秩序をもたらそうと試みてきているし、また同時に、たえず繰り返す租税法正義について思索してきている。かれの思考の普及及び深化によって、また新しい認識によって、タイプケは、現行法の解釈につきるのではない。そうした租税法思想にと

っての基準を再び定立している。

本書により、ドイツ税理士専門研究所はティプケ教授に「一九九三年度ケルンホルト・トーマス賞」を授与した(Rose, Gerd, Verleihung des "Gerhard-Thoma-Ehrenpreises 1993" des Fachinstituts der Steuerberater, Steuerberater-Jahrbuch 1993/94, S. 1ff.)。

好意的な本書評を兼ねた論文、参照 Vogel, Klaus, Steuerrechtswissenschaft als Steuergerechtigkeitswissenschaft, JZ (1993) 112 1 ff.

- (一) K. Tipke / H. W. Kruse, Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 15. Auflage, Köln 1994.
- (二) K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 10. Auflage, Köln 1994. 本の第一〇版は邦訳されている。木村弘之亮・吉村典久・西山由美訳・所得税・法人税・消費税―西ドイツ租税法(木鐸社 一九九八)。
- (三) K. Tipke, Steuergerechtigkeit, Köln, 1981. 同書の書評として Fritz Neumark, Finanz-Archiv IV, F. 1982 (Bd. 40), 187f., Franz-Joseph Peine, Rechtstheorie 1985, 108ff. 谷口勢津夫「トーマス・ティプケ『租税正義その理論と実際』法学論叢一一四巻五号(一九八四)八五頁以下。

木村 弘之亮